

BİZ ŞİMDİ NEYİ DÜZELTTİK? VERGİDE BİR GARABET ÖYKÜSÜ: ENFLASYON DÜZELTMESİ!

I- Yasal Düzenlemeler:

Enflasyon düzeltmesi uygulaması, vergi sistemimize 30.12.2003 tarihli ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5204 sayılı Kanun ile girmiştir. Anılan Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) mükerrer 298. maddesi enflasyon düzeltmesini içerecek şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Düzenlemeye göre, "Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer."

Başbakan Recep Tayyip Erdoğan imzasıyla TBMM Başkanlığı'na gönderilen söz konusu "Kanun Tasarısı"nın genel gerekçesi aşağıdaki gibidir:

"Ülkemizde uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, mali tabloları da bozmuş ve mali tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır.

Türk vergi sisteminin bileşenleri olan vergi idaresi ve vergi mevzuatının günün şartlarına uygun olarak yeniden yapılandırılmasında hareket noktası olan, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'ndan sonra yasalaşan ve bazı maddi vergi kanunlarında değişiklikler yapan 4842 sayılı Kanundan sonra bu sürecin bir adımı olarak bu yeni Tasarıyla da enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek üzere bazı

vergi kanunlarında değişiklikler yapılması amaçlanmaktadır.

Her ne kadar, enflasyona karşı alınan tedbirler ile sorunun kökten çözülmesi hedeflenmiş ve bu konuda çok ciddi mesafeler kat edilmiş ise de bu temel hedeften vazgeçmeksizin, mali tabloların enflasyondan arındırılması ve vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi ihtiyacı varlığını halihazırda da devam ettirmektedir.

Vergi kanunlarımızda enflasyonun etkilerinin giderilmesi ile ilgili çok sayıda hüküm olmakla birlikte, birbirleriyle uyumlu olmamaları ve uluslararası kabul görmüş standartlardan da uzak olmaları bu dağınık yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve önemli artışlar, vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. **Daha açık bir ifade ile borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını zedelemektedir.**

Bunun sonucu olarak da işletmeler öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmekte, bu durum, ülkemizin kaynak dağılımını ve işletmelerin mali dengelerini bozmakta ve mali yapının zayıflamasına yol açmaktadır. Bu nedenle katlanılan finansman maliyeti, vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasına sebebiyet vermektedir.

Öz sermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler kazanç vergisi olmaktan çıkıp servet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmaktadır. Bu husus işletmelerin öz sermayelerini azaltmakta, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Enflasyon düzeltmesi olmaması aynı zamanda, kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmekte ve kayıt dışı ekonominin temel sebepleri arasında yer almaktadır.

Yerli sermayenin zarar görmesinin yanı sıra, yabancı sermaye de bu faktör nedeniyle ülkeye yeterince gelmemekte, hatta yerli sermaye çeşitli şekillerde yurt dışına yönelmektedir.

Enflasyon düzeltmesinin vergi mevzuatında yer almaması, halka açık şirketler ile bankalardaki enflasyon düzeltmesi uygulaması ile çelişki oluşturmaktadır.

Bütün bunların yanında, mali tabloların çok yönlü fonksiyonları da işlevsiz kalmaktadır. Yatırımlar, kredi tahsisleri ve kar dağıtımları açısından hatalı kararlar alınabilmekte, işletmenin yönetimi ile ilgili performans sistemleri anlamsız hale gelmektedir. Büyük emek verilen, büyük kaynaklar aktarılan muhasebe işlemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmekte, bunun işletme ekonomilerin de doğurduğu zararlar, son noktada, vergi potansiyelinin de aşınmasına yol açmaktadır.

Enflasyon düzeltmesi, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve mali tablolarda yarattığı tahribatı düzeltmekte, dolayısıyla, işletmelerin öz sermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır.

Vergi barışının ve ekonomik sağlamlığın işletme bazında kalıcı olarak sağlanması açısından bu düzenlemeler yapılmaktadır.

Yukarıda yer alan gerekçelerle enflasyon düzeltmesine vergi mevzuatımızda yer verilmesi zaruret haline gelmiş ve Tasarı bu amaçla hazırlanmıştır." [\[1\]](#)

Kanun tasarısının genel gerekçesinden de görüleceği üzere, vergi mevzuatımızda enflasyon düzeltmesi uygulamasını getirmenin temel nedeni, ülkemizdeki yüksek enflasyonun mali tablolarda bozulmaya yol açması ve mali tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasıdır; bu doğrultuda getirilen Kanunla enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi amaçlanmıştır.

VUK'un mükerrer 298. maddesinde yapılan düzenleme ile yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi uygulamasında yukarıdaki ana amaç dışında sağlanacak başlıca faydalar "**Genel Gerekçe**"de **sıralandığı haliyle** aşağıdaki gibidir:

1. Uluslararası standartlardan uzaklaşan mali tablolar, uluslararası kabul görmüş standartlara uyumlu hale getirilecektir.

2. Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve önemli artışlar, borçlanarak çalışan vergi mükelleflerinin vergi matrahını suni olarak azaltırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahını suni olarak artırmaktadır. Yapılan enflasyon düzeltmesine ilişkin düzenleme ile bu sorun giderilecek; vergi adaleti sağlanacak, ticaret hayatındaki rekabetin zedelenmesi önlenecektir.

3. Yüksek enflasyon ortamında vergi mükellefleri öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmekte; bu da ülkemizin kaynak dağılımını bozmakta, işletmelerin mali dengelerini etkileyerek, mali yapının zayıflamasına yol açmaktadır. Katlanılan finansman maliyeti vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasına sebebiyet vermektedir. Enflasyon düzeltmesi ile bu çarpıklık giderilecektir.

4. Yüksek enflasyon ortamında öz sermayesi ile çalışmak zorunda olan işletmeler için kazanç vergisi olmaktan çıkıp, servet vergisine dönen haksız bir vergileme sistemi vardır. Bu durum işletmelerin yatırım, istihdam politikalarını olumsuz etkilemektedir. Enflasyon düzeltmesi bu haksızlığı giderecektir.

5. Yüksek enflasyon ortamında enflasyon düzeltmesi olmaması kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmektedir. Bu durum, kayıt dışı ekonominin temel sebepleri arasındadır.

6. Yüksek enflasyonun getirdiği belirsizlik ortamında, ülkeye yabancı sermaye yeterinde gelmemekte, yerli sermaye ise yurt dışına yönelmektedir. Enflasyon düzeltmesi, haksızlıkları

önleyip, mali tabloların gerçeği yansıtmasını sağlayarak bu sorunu çözecektir.

7. Yüksek enflasyon ortamında, mali tabloların çok yönlü fonksiyonları işlevsiz kalmaktadır. Yatırımlar, kredi tahsisleri ve kar dağıtımları açısından hatalı kararlar alınabilmekte, işletme yönetiminde performans sistemleri anlamsız hale gelmektedir. Bu ortamda vergi potansiyeli de olumsuz etkilenmektedir. Enflasyon düzeltilmesi bu zafiyeti giderecektir.

8. Enflasyonun tamamen yok olması halinde, geçmişteki tahribatın düzeltilmesi zorunludur. Şirketlerin öz sermayeleri gerçek boyutlarıyla değerlendirilmelidir. Enflasyon düzeltilmesi bu yapıyı gerçekleştirecektir.

Enflasyon düzeltilmesinde uygulamanın nasıl olacağı 28.02.2004 tarihli ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Anılan Tebliğde hedeflenen amaç, genel gerekçe doğrultusunda şu şekilde açıklanmıştır:

“Ülkemizde uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, mali tabloları da bozmuş ve mali tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır. Enflasyona karşı alınan tedbirler ile sorunun kökten çözülmesi hedeflenmiş ve bu konuda çok ciddi mesafeler kat edilmiş ise de vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi ihtiyacı, varlığını halihazırda da devam ettiren bir olgudur.

Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapan 5024 sayılı Kanunun amacı da mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesidir.

Enflasyon düzeltme işlemi ile ilgili olarak 5024 sayılı Kanun ikili bir yaklaşım getirmiş ve 31/12/2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesiyle ilgili farklı düzenlemeler ihtiva

etmiştir. Süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde; 31/12/2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25'inci maddesinde yer almaktadır. Bu tebliğin konusunu da Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25'inci maddesine göre yapılacak düzeltme işlemi oluşturmaktadır."

Sonrasında, 13.08.2004 tarihli ve 25552 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 338 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Ayrıca, 333, 337, 345 ve 348 Sıra No'lu vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde de uygulamaya ilişkin ilave açıklamalar yapılmıştır.

328 Sıra No'lu Tebliğin ve belirtilen diğer tebliğlerin yanı sıra 2004 yılında çıkarılan çok sayıda VUK Sirküleriyle de uygulamaya yönelik açıklamalar yapılmıştır.

VUK'un mükerrer 298. maddesiyle getirilen enflasyon düzeltmesi sadece gerekli koşulların sağlandığı 2004 yılı için uygulanmış, enflasyon oranının tekrar yükseldiği 2021 yılına kadar uygulama yapılmamıştır. 2021 yılında enflasyonun yüksek düzeylere ulaşması ile mükerrer 298. maddedeki koşullar tekrar sağlanmıştır. Ancak, VUK'un geçici 33. maddesiyle enflasyon düzeltmesinin 2021 ve 2022 yıllarında yapılmayacağı ilan edilmiştir. Maddeye göre;

"Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298'inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

Mükerrer 298'inci maddenin (ç) fıkrası uygulaması açısından, birinci fıkrada enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen

dönemler enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilir. 31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar/zarar farkı geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez...”

Enflasyon düzeltmesi, koşulların gerçekleşmesiyle 2021 ve 2022 yıllarında ertelenip, 2023 yılında tekrar uygulamaya konulmuştur. Uygulamaya ilişkin 30 Aralık 2023 tarihli ve 32415 (2. mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 555 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan açıklama aşağıdaki gibidir:

“Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298’inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi, aynı fıkranın (9) numaralı bendinde belirtilenler hariç, kapsam dahilindeki mükelleflerden hesap dönemi takvim yılı olanlar tarafından en son 2004 takvim yılı itibarıyla yapılmıştır. Müteakip takvim yıllarında ise 2020 takvim yılına kadar gerekli koşulların oluşmaması nedeniyle, 2021 ve 2022 takvim yıllarında da aynı Kanunun geçici 33’üncü maddesiyle enflasyon düzeltmesi 2023 takvim yılı sonuna kadar ertelendiğinden, 2005 ila 2022 takvim yıllarında (18 yıl) enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. 2023 takvim yılı (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi) sonu itibarıyla ise, Vergi Usul Kanunu’nun geçici 33’üncü maddesi gereğince, 2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların mezkûr madde ve aynı Kanunun mükerrer 298’inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.”

Uygulamaya ilişkin olarak en son 01.11.2024 tarihli ve 176 No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayınlanmıştır.

II- Uygulama Nasıl Oldu?

Uygulamada, vergi sistemimizde tam olarak kaotik bir durum yaşandı. Zira, 2003 yılındaki düzenleme zaten oldukça ayrıntılı ve karmaşık bir yapıya sahipti; enflasyon düzeltmesi 2004 yılında sadece bir yıl için uygulanınca, tüm zafiyetlerine rağmen düzenleme, içeriği ve sonuçları tam olarak algılanmadan ve fazla eleştiri konusu yapılmadan VUK'un pasif maddelerinden birisi olarak yıllarca uykuya bırakıldı. Ülkenin tarihinde gördüğü en büyük ekonomik krizlerinden birinin yaşanması ve enflasyon oranının birdenbire son derece yüksek seyretmesiyle, "enflasyon düzeltmesi" koşulları yeniden gerçekleşti. Krize, etkilerine ve sonuçlarına hazırlıksız yakalanılması nedeniyle 2021 ve 2022 yılındaki ertelemeden sonra 2023 yılında, tam 18 yıl sonra, "enflasyon düzeltmesi" tekrar yürürlüğe girdi. İlk uygulamanın üzerinden uzun yıllar geçmesi, ekonomik kriz içinde can havliyle mükelleflerin "enflasyon düzeltmesi"nden beklentilerinin tamamen vergi matrahını azaltıcı bir uygulama olarak görülmesi, mesleki kuruluşların farkettileri sorunların çözümünde etkili olamaması, Vergi İdaresi'nin yeterince hazırlık yapamaması, önlemlerini alamaması ve kontrolü kaybetmesi gibi nedenlerle, enflasyon düzeltmesi bir anda vergi sistemimizin en karmaşık, en sorunlu ve çözümsüzlüğe giden uygulamalarından biri haline geldi.

Gelinen bu aşamada geçmişe yönelik olarak, "neden böyle oldu?" sorusuyla birlikte, geleceğe yönelik olarak, "bu saatten sonra ne yapabiliriz?" sorusu gündeme gelmiştir.

III- Neden Böyle Oldu?

A- Hukuki Düzenlemedeki Sorun:

Hukukta belirlilik ilkesi vergi hukuku açısından da büyük önem taşımaktadır. Hukukta belirlilik (ya da kesinlik) ilkesini şu şekilde tanımlayabiliriz^[2]:

*"Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, **kanun***

düzenlemelerinin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu tedbirler içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuki güvenlikle bağlantılı olup, birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin veya neticenin bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk devletinin unsurları, doktrinde de belirlenmiş olup, bunlardan konuyla ilgili iki tanesi "hukuki güvenlik" ve "belirlilik" ilkeleridir. Bireyin devlete güven duyması, ancak hukuki güvenliğin sağlandığı bir hukuk devleti düzeninde mümkün olabilecektir. Anayasada öngörülen temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasında ve insan haklarının insan hayatına egemen kılması için Devlet, bireylerin hukuka olan inançlarını ve güvenlerini korumakla yükümlüdür."

Vergide belirlilik ilkesi, bu doğrultuda vergilerle ilgili kurallar ve işlemlerin açık ve anlaşılabilir olmasını; bu ölçüde vergilendirmede keyfiliğin önlenmesini ifade eder. Hukuki güvenlik ilkesi, geleneksel vergilendirmede belirlilik ilkesine yeni bir içerik kazandırmıştır. Belirlilik ilkesi bir yandan yükümlülerin hukuki güvenliğini korurken, diğer yandan da vergi idaresinde istikrarı sağlamaktadır. Vergilerin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlantılılığı, belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Yasa koyucu tipleştirme yaparken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kararlar kullanmamalıdır. Vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir.[\[3\]](#)

Vergilendirmede belirlilik ilkesi konusunda ilk sistematik

açıklamayı 18. yüzyılda Adam Smith yapmıştır. Ulusların Zenginliği (The Wealth of Nations) adlı kült eserinin 5. kitap, 2. bölümünde koyduğu 4 vergileme kuralından birisi “belirlilik ilkesi”dir. İlgili bölüm aynen aşağıdaki gibidir:

“...Her bireyin ödemekle yükümlü olduğu vergi kesin olmalı ve keyfi olmamalıdır. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenecek miktar, vergi ödeyen ve diğer herkes için açık ve net olmalıdır...” [4]

2003 yılında vergi sistemimizde ilk kez düzenlemesi yapılan “enflasyon düzeltmesi” VUK’un mükerrer 298. maddesinde yer almaktadır. Yapılan düzenleme ile ilgili olarak çıkarılan 328 ve 555 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uygulamaya yön verilmiştir. 19 sayfalık 238 No’lu Tebliğde 11 bölüm, 16 alt bölüm ve çok sayıda matematik formülü bulunmaktadır. 555 Seri No’lu Tebliğ ise 44 sayfa olup, 58 maddeden oluşmuştur, aynı şekilde içinde çok sayıda matematik formülü bulunmaktadır.

Özetle, enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak toplam 9 Vergi Usul Kanunu Tebliği ve 18 Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayınlanmıştır.

Görüleceği üzere Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298. maddesinin uygulamasıyla ilgili olarak ortada devasa bir “mevzuat külliyatı” bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemelerin özellikle 2023 ve sonraki yıllardaki uygulaması “külliyat”a rağmen çok sayıda belirsiz husus içermektedir. Hemen her bölüm kendi içinde ayrı tartışma konularına sahiptir. Anılan tartışma konularının büyük kısmı net bir çözüme kavuşturulamamıştır.

Ayrıca, enflasyon düzeltmesi konusunda 30 Ekim 2024 tarihli ve 32707 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7529 sayılı Kanun ile de önemli düzenlemeler yapılmıştır. Anılan 7529 sayılı Kanun’un başlığı, “Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”dur. Bu önemli düzenleme, konuyla alakasız başlıktaki bir kanuna “bazı

kanunlarda" statüsüyle iliştirilen 11 ve 12. maddelerde yapılmıştır. Burada, yasa düzenleyicilerin "külliyat"a yaklaşımında ve konuya verdikleri önemde bir özensizlik vardır.

Enflasyon düzeltmesinin geçici vergi dönemlerinde de uygulanması, bu kadar karmaşık hale getirilen konunun gündemden düşmemesine, mükelleflerin ve meslek mensuplarının hayatının bir parçası haline gelmesine yol açmıştır.

Ortadaki belirsizlik, ülke tarihinde hiçbir vergi uygulaması konusunda bu kadar sorunlu olmamıştır.

B- Vergi İdaresi'nin Uygulamasındaki Sorun:

Hazine ve Maliye Bakanlığı ve özelinde Gelir İdaresi Başkanlığı, "enflasyon düzeltmesi" ile ilgili mevzuatın karmaşık hükümler içermesinin, uygulamacılar tarafından anlaşılabilmesinin ve vergilendirmede belirlilik ilkesine aykırı düzenlemenin en büyük sorumlusudur. Mevzuatın içeriğindeki ciddi sorunların yanı sıra uygulamada sürekli karar değiştirilmesi, Vergi İdaresi'nin ikinci büyük zafiyetidir. Uygulamadaki karmaşıklık ve belirsizlik, enflasyon düzeltmesi yapanların işgücünün neredeyse tamamını buraya tahsis etmesine yol açmıştır.

Geçici vergilendirme dönemleri için verilen ya da verilemeyen kararlar, ülkemiz vergi tarihine geçecek kadar büyük sorunlara yol açmıştır. Süreç şu şekilde işlemiştir:

1. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024 yılının ilk geçici vergilendirme döneminde (01.01.2024-31.03.2024) enflasyon düzeltmesi yapılmamasına karar verdi. Üstelik buna ilişkin 560 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği 30 Nisan 2024 tarihinde yayınlandı. Bu esnada çok sayıda mükellef düzeltme işlemleri büyük ölçüde tamamlanmıştı. Mükellefler için de, firmalara içerden ve dışarıdan hizmet veren meslek mensupları için de büyük bir zaman israfı oluşmuştur.

2. İlk geçici vergilendirme döneminde düzeltim yapılmaması kararı, aynı gerekçelere sahip ikinci geçici vergi dönemi için de bir beklenti oluşturdu. Bu belirsizlik ortamında, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024 yılının ikinci geçici vergilendirme döneminde enflasyon düzeltimi yapılmaması yönünde bir karar almadı, ama 07 Ağustos 2024 tarihli 171 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile geçici vergi beyanname verme süresini 19 Ağustos gününden 27 Ağustos 2024 gününe kadar 8 gün süreyle uzattı.

3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde yayınlanan 07 Ağustos 2024 tarihli basın açıklamasında, *"Bu bağlamda, 2024 yılı ikinci geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi yapılması gerekmekte olup, mükelleflere kolaylık sağlanması amacıyla son kez geçici vergi beyanname verme süreleri 27 Ağustos 2024 Salı günü sonuna kadar uzatılmıştır."* denilmiştir. "Son kez" vurgusuyla mükelleflerin beklentilerinin önü kesilmek istenmiştir.

4. Yapılan resmi açıklamada "son kez" denilmesine rağmen, örneğine ilk kez rastlanan bir kararla, 27 Ağustos 2024 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2024 II. Geçici Vergi Dönemine ait Gelir ve Kurum Geçici Vergi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 6 Eylül 2024 Cuma günü sonuna kadar bir kez daha uzatılmıştır. Karar, 23 Ağustos 2024 tarihli 172 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde yayınlanmıştır.

5. 29 Ağustos 2024 tarihli 173 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile süre bir kez daha uzatılmıştır. Kararda, *"Bu defa, Resmi Gazete'de yayımlanmak üzere gönderilen 563 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler de dikkate alınarak, 6 Eylül 2024 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2024 II. Geçici Vergi Dönemine ait Gelir ve Kurum Geçici Vergi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 13 Eylül 2024 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır."* denilmiştir.

İkinci Geçici Vergi Beyannamesi, “enflasyon düzeltmesi”, beyanname verme süresi ve ödeme süresi açısından, “son kez” denilmesine rağmen beklenmedik anlarda tekrar tekrar uzatılarak, belirsizlik ortamı uygulamacıların sinir sistemini bozar bir hal almıştır.

Üçüncü geçici vergi dönemi beyannamesi 18 Kasım 2024 tarihinde verilecektir. Şu ana kadar Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan bir açıklama gelmemiştir. Mükellefler ve uygulamacılar, çalışmalarını sürdürmekle birlikte, yeni bir karar yayınlanma ihtimalini de sürekli göz önünde bulundurmaktadırlar. Süre uzatılabilir de uzatılmayabilir de! Kimse ne olacağını bilememektedir.

Geçici vergi bilinmezliği ile uğraşırken, 31 Ağustos 2024 tarihindeki Resmi Gazete’de yayımlanan 563 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile enflasyon düzeltmesi kapsamı dahilinde olup 31.12.2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışlar toplamı 50.000.000 TL’nin altında olan mükelleflerin 2024 hesap döneminin ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemleri sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapmalarına karar verilmiştir. Burada da büyük bir emek israfı oluşmuş, belirsizlik hali olayı göz gözü görmeyecek hale getirmiştir. Bu kapsamdaki mükelleflerin yıl sonunda enflasyon düzeltmesi yapıp yapmayacakları konusunda, vergilendirme gibi ciddi bir alanda, dedikoduların önü arkası kesilmemektedir. İzlenen süreç ve gelinen aşamada, yıl sonunda ne olacağı konusunda bir şey söylemek mümkün değildir. Bu kapsamdaki mükellefler için enflasyon düzeltmesi yapılabilir de yapılmayabilir de! Kimse ne olacağını bilememektedir. “Belirsizlik” had safhadadır.

C- Meslek Mensuplarındaki ve Meslek Odalarındaki Sorun:

Meslek odaları ve çatı kuruluş TÜRMÖB, yıkıcı ekonomik krizin ve enflasyonun birdenbire çok yüksek oranlara ulaşmasının getirdiği sorunlar üzerine, mükelleflerin de yoğun istekleri doğrultusunda, enflasyon düzeltmesini ısrarla talep etmiştir. Bu taleplerin altında yatan neden ekonomik sıkıntılarını bir

parça giderecek düzenlemelerin getirilmesine yönelik beklentilerdir. 2004 yılındaki uygulama sorunları ve karmaşıklığın getirdiği tartışmalar unutulmuş, bu süreçte dikkate alınmamıştır.

Meslek mensupları, uygulamanın içinde oldukları ve bu konudaki emek yoğun çalışmanın insan hayatını etkileyecek boyutlara vardığını hissettikleri için, 2023 yılından itibaren tekrar uygulanmasına başlanılan “enflasyon düzeltmesi”ndeki sorunları görmüş ve özellikle geçici vergi dönemlerinde uygulamanın hiç yapılmaması ya da tercihe bırakılması yönünde görüşlerini gerek medyada seslendirmiş, gerekse de bağlı oldukları Odalara iletmişlerdir. Sorunların uygulama öncesindeki öngörülerle değil, bizzat uygulamanın içinde gözlemlenmesinde yadırganacak bir durum yoktur. Zira, uygulama öncesinde, süreç içinde ortaya çıkan sorunların bu boyuta ulaşacağını kimse tahmin etmiyordu.

Meslek mensuplarına ilişkin mevzuatın getirdiği sorumlulukla birlikte değerlendirildiğinde ortaya çıkan inanılmaz iş yükü, “enflasyon düzeltmesi” uygulamasını bir kabusa döndürmüştür. 2024 yılı içindeki uygulama meslek mensuplarının hayat biçimini tamamen değiştirmiş, iş rutinini bozmuş, yıllar boyunca oluşan iş standartlarını uygulanamaz hale getirmiştir. Meslek, içinde bulunulan ortam ve koşullar doğrultusunda hayat biçimini, oluşan yükü ve günlük akışı değiştirmedeki güçlükler nedeniyle, çalışanlardaki memnuniyetsizliğin psikolojik bir hal almasına yol açmıştır.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının emek yoğun çalışma gerektirmesi, karmaşıklığı ve sürekli değiştirilen kararlarla iş yükünü artırması, neredeyse sadece bu işle uğraşılacak yeni bir faaliyet alanı yaratmıştır: Enflasyon Düzeltmesi Uzmanlığı! Bu sürecin, bu şekilde devam etmesi halinde, böyle bir oluşum kimseyi şaşırtmamalıdır.

Başta çatı örgüt TÜRMOB olmak üzere Meslek Odalarının getirdiği talep ve eleştiriler, gerek İktidar tarafından,

gerekse de Vergi İdaresi tarafından yeterince ciddiye alınmamıştır. Buna karşın seçmen kitlesi ile doğrudan bağlantısı olan Sanayi ve Ticaret Odalarının aynı konudaki talepleri hızlı biçimde dikkate alınmıştır. Yasal düzenlemelerde ve uygulanmalarında TÜRMOB ve Meslek Odalarının yeterince dikkate alınmaması, etkinlik sorununu da beraberinde getirmekte, Oda üyelerinin eleştirileri kendi örgütlerine yönelmektedir.

D- Mükelleflerdeki Sorun:

Enflasyon düzeltmesinin yer aldığı VUK'un mükerrer 298. maddesinin düzenleme gerekçesinde, *"Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve önemli artışlar, vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Daha açık bir ifade ile borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını zedelemektedir.*

Bunun sonucu olarak da işletmeler öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmekte, bu durum, ülkemizin kaynak dağılımını ve işletmelerin mali dengelerini bozmakta ve mali yapının zayıflamasına yol açmaktadır. Bu nedenle katlanılan finansman maliyeti, vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasına sebebiyet vermektedir.

Öz sermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler kazanç vergisi olmaktan çıkıp servet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmaktadır. Bu husus işletmelerin öz sermayelerini azaltmakta, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz yönde etkilemektedir." denilmiştir.

Yüksek enflasyon dönemlerinde mükellefler gerçekten borçlanmaya yönelip vergi matrahını suni olarak azaltmakta mıdır? Başka bir deyişle mükelleflerin borçlanması ince

hesaplamalarla yapılmış finansal bir tercih midir?

Yüksek enflasyon ortamı, normal bir ekonomik olay değildir. Ülkedeki ağır ekonomik krizin de önemli bir göstergesidir. Ekonomik kriz dönemlerinde faaliyette bulunan mükellefler için “enflasyon” sadece zorluklardan birisidir. Borçlanma, enflasyon ortamında oldukça pahalı bir enstrümandır. Kaldı ki, böyle ortamlarda finansman kuruluşları da kolayca borç vermemekte; kredi verirken en küçük ayrıntılara dahi dikkat etmekte, mükellefin borç yükünü ciddi bir risk unsuru olarak değerlendirmektedir. Ekonomik kriz dönemlerinde mükellefler istese de kolayca kredi temin edememektedir. Mükellefin yüksek faiz oranları ile aldığı borcu geri ödeyebilmesi için satışlarının hiçbir şekilde aksamaması ve maliyetlerinin de belli seviyeyi aşmaması gerekmektedir. Kronikleşen ekonomik kriz dönemlerinde bunun gerçekleşmesi istisnai bir durumdur. Koşullar böyleyken, enflasyon düzeltmesinin gerekçelerinden birisi olan, mali yapıyı ve mali dengeyi bozan, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz etkileyen “borçlanma”nın salt bir mükellef tercihi olduğunu söylemek mümkün değildir. Borçlanma, bu koşullarda bir “tercih”ten ziyade genellikle bir “mecburiyet”tir.

Mecburiyetten borçlanan mükellefleri, enflasyon düzeltmesiyle “vergi adaletini sağlamak ve ticaretteki rekabeti düzenlemek” için ilave vergi yükü altında bırakmak, amaç ile büyük bir çelişki oluşturmaktadır. Deyim yerindeyse, düşene seri tekmelerle tekrar tekrar vurulmaktadır. Üstelik Kanun’da yer aldığı halde 10 yıl uygulanmayan “finansal gider kısıtlamasının” uygulanmaya başlaması ile birlikte enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, borçları özsermayesini aşan işletmeler için tekmeler daha da sertleşmektedir.

IV- Bundan Sonra Ne Yapılabilir?

Enflasyon düzeltmesi uygulaması gelinen aşamada çıkmaz sokağa girmiştir. Düzenlemeden beklenen amaçların neredeyse tamamı Vergi İdaresi için de mükellefler için de gerçekleşmemiştir.

Mevcut yasal düzenlemelerle, Vergi İdaresi'nin konuya yaklaşımı ve anlayışıyla, buradan sağlıklı biçimde çıkılması mümkün görünmemektedir. Mükellefler ve meslek mensuplarınca enflasyon düzeltilmesinin kaldırılmasına ve farklı yöntemler getirilmesine yönelik çok sayıda öneri medyada paylaşılmaktadır. Yüksek enflasyonun mali tabloların gerçekliğini olumsuz etkilediği açıktır. Bu nedenle bir düzenlemeye de mutlak suretle ihtiyaç vardır. Geline aşamada yapılabilecekleri öneri olarak üç başlık halinde sıralayabiliriz:

1. Enflasyon düzeltilmesi yapılacak ve uygulamasına devam edilecekse, mevcut düzenlemenin mutlaka gözden geçirilmesi, mümkün olduğunca sadeleştirilip, uygulamanın basitleştirilmesi, yasal düzenleme ve uygulamanın açıklanması dışında telaşla ve sıklıkla ilave düzenlemeler yapılmaması, vergilendirme ilkelerine mutlak suretle uyulması gerekli bir husustur. Geline aşamada, enflasyon düzeltilmesi yıllık olarak yapılmalı, adı üstünde "geçici" olan ve hesap dönemi sonuçlarının netleşmediği geçici vergi dönemlerinde tekrar tekrar bu önemli hesaplamalar gündeme getirilmemelidir. Kısa vadede uygulanması en kolay yol budur.

2. Enflasyon düzeltilmesi yapılacak ve uygulamasına devam edilecekse, mevcut düzenlemenin tamamen değiştirilerek, son derece sade, basit ve ülkenin her tarafındaki mükellef ve meslek mensuplarınca aynı şekilde uygulanabilir yeni bir yasal düzenleme getirilmelidir. İlgili kişiler, aynı konuda, farklı uygulama yapmamalıdır. Yasa metninin oluşturulmasında tüm tarafların görüşleri ve önerileri alınmalı ve mutabık kalınan metin üzerinden uygulama yapılmalıdır. Yapılan düzenlemede evrensel vergilendirme ilkeleri mutlaka dikkate alınmalı, bu konuda gerekli özen ve hassasiyet azami seviyede gösterilmelidir. Yapılan düzenleme, çok sayıda tebliğ, sirküler ve basın açıklamaları ile karmaşılaştırılmamalı, mümkün olduğunca sisteme müdahale edilmemelidir. Sistemin oturup, uygulamanın rutinleşmesi açısından bu husus çok

önemlidir. Enflasyon düzeltmesi, yukarıda belirtilen gerekçelerle yıllık olarak yapılmalıdır.

3. Enflasyon düzeltmesi için halihazırdaki düzenleme üzerinde ya da yeni baştan yapılacak düzenlemede oluşan sorunları giderecek bir yapı kurulamıyorsa, sistemin tamamen kaldırılıp, "yeniden değerlendirme" uygulaması ayrıntılandırılarak işlemlerin kolayca yapılması da mümkündür. Burada mükemmel sonucu elde etmek mümkün değildir, ancak oluşan sorunlar da tamamen çözülmektedir.

V- SONUÇ:

Vergi mevzuatımıza 2003 yılında giren ve 2004 yılındaki tek uygulamadan sonra 2023 yılında tekrar uygulanmaya başlanan ve devamının gelmesi kuvvetle muhtemel olan enflasyon düzeltmesi, karmaşıklığı, vergilendirme ilkelerine aykırılığı, görülmemiş bir emek yoğun çalışma gerektirmesi ve amaçlanan sonuçların hiçbirine ulaşamaması nedeniyle çıkmaz bir yola girmiştir.

Özellikle verginin yasallığı, verginin geriye yürümezliği ve vergilendirmede belirlilik ilkelerine aykırılığı açık olan enflasyon düzeltmesi mevzuatı, bu haliyle bir sorunlar yumağına dönmüştür.

Günümüzde ortalama büyüklükteki bir şirketin yıllık enflasyon düzeltmesini konuyla ilgili kırk meslek mensubu ayrı ayrı yapsa, kırk farklı sonucun çıkacağı; işlemleri kontrol edecek vergi denetim elemanının da kırkbirinci sonucu bulacağı açıktır. Bu durum, vergilendirme ilkelerinin tamamına aykırılığın göstergesidir.

Gelinen nokta itibarıyla olayda tarafların tamamının kusuru olduğu iddia edilebilir. Ancak, tarafların tamamını bir tarafta, Devletin bir organı olan Vergi İdaresi'ni ayrı bir tarafta değerlendirmek gerekir. Olayda, gücü elinde tutan, kararları alan ve yaptırım uygulama imkanına sahip olan Vergi İdaresi, diğer taraflarla eşit değildir. Bu eşitsizlik, sorumluluğu da büyük ölçüde Vergi İdaresi'ne yüklemektedir.

Vergi İdaresi'nin, gelinen aşamada sürdürülmesi çok güç olan uygulamayı, sorunların büyük kısmını çözecek şekilde yeniden düzenlemesi zorunlu hale gelmiştir. Zira, bundan sonra halihazırdaki uygulama üzerinden yapılacak her ilave düzenlemenin, karmaşıklığı daha da artıracığını ve büyük bir tepki ile karşılaşacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

[1]

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c033/tbmm22033029ss0306.pdf>

[2]

https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2016-27.pdf

[3]

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Mart 2010, Ankara. sf.46.

[4]

<https://www.britannica.com/money/taxation/Principles-of-taxation>